

Audience publique du 19 avril 2010

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal,
de revenus de capitaux et d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25874 du rôle, déposée le 7 juillet 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du 22 avril 2009 du directeur de l'administration des Contributions directes, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date du 31 mars 2009.

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 30 décembre 2009 par Maître François MOYSE pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître François MOYSE et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries à l'audience publique du 15 mars 2010

La société à responsabilité limitée ..., ci-après dénommée « ... », dont Monsieur ... est le gérant, fit l'objet au cours de l'année 2005 d'une procédure de révision diligentée par l'administration des Contributions directes, opération ayant porté plus particulièrement sur les livres et documents comptables, ainsi que sur les bénéfices et fortunes d'exploitation pour les années d'imposition 1999 à 2004.

Au vu des conclusions du rapport de révision du 14 mars 2006, le bureau d'imposition Sociétés 4 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit en date du 3 novembre 2006 à l'égard de ... les bulletins de l'impôt sur le

revenu des collectivités des années 1997 à 2004, les bulletins d'imposition de l'impôt commercial communal pour les mêmes années, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 1998 à 2005, les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux des années 1997 à 2004, ainsi que les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier des années 1998 à 2002, étant entendu que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1997, 1998 et 1999, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1997, 1998 et 1999, les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier des années 1998, 1999 et 2000 et les bulletins de l'impôt sur la fortune des 1^{er} janvier 1998 et 1^{er} janvier 1999 constituent des bulletins rectificatifs en application du paragraphe 222, 1, numéros 1 + 2 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Par courrier du 4 janvier 2007, ... fit parvenir au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation introduite contre tous les bulletins préqualifiés émis en date du 3 novembre 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 4, ainsi que contre le bulletin de fixation des avances trimestrielles concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal, ainsi que contre le décompte général établi à la suite desdits bulletins d'impôt.

Par décision du 5 juillet 2007, le directeur déclara ladite réclamation irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre le décompte du receveur des contributions et la rejeta pour le surplus.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 octobre 2007, ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 5 juillet 2007, recours qui se solda par un jugement du tribunal administratif du 19 février 2009, n° 23487 du rôle, qui, après avoir notamment retenu l'existence d'opérations de simulation ayant pour but d'occulter les recettes réelles de ..., confirma la décision directoriale en ce que celle-ci a retenu l'existence de distributions occultes de bénéfices de ... au profit de son associé unique, la société SSS, débouta ... de son recours.

En date du 31 mars 2009 le bureau d'imposition Sociétés 4 de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 AO à l'intention de Monsieur ... en sa qualité de gérant de la société ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire, pour le principal, de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, ainsi que, pour le principal, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008, des avances pour l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, et des avances de l'impôt sur la fortune des années 2007, 2008 et 2009.

Monsieur ... fit introduire par son mandataire le 29 avril 2009 une réclamation auprès du directeur à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 22 avril 2009, le directeur rejeta ladite réclamation pour les motifs suivants :

« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bulletin attaqué a jugé le réclamant tenu en sa qualité de représentant légal de la société à responsabilité limitée ... et l'a déclaré codébiteur solidaire, pour le principal et les intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur les revenus de capitaux des années 1997,1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, ainsi que, pour le principal et les intérêts, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006, 2007 et 2008, des avances pour l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, et des avances de l'impôt sur la fortune des années 2007, 2008 et 2009 ;

Considérant que le réclamant entreprend le bulletin litigieux en faisant valoir en substance qu'une inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ni un comportement fautif ;

Considérant qu'il est établi que le réclamant était le seul et unique administrateur et gérant de la société à la date d'émission des bulletins, ainsi qu'à la date du contrôle fiscal par le service de révision des contributions ;

que d'ailleurs dès la constitution de la société le réclamant était et restait fondé à engager la société par sa seule et unique signature ;

qu'il en a été sans interruption seul en charge de la gestion ;

qu'il se trouve donc responsable quant aux dates et causes des faits incriminés ;

Considérant qu'à partir du premier exercice de 1997, les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal désignent constamment le seul réclamant en tant que représentant légal de la société ;

Considérant qu'aux termes du § 251 AO l'introduction d'une réclamation ne dispense pas du paiement de l'impôt dans le délai prescrit ;

que cependant les impôts dus par la société ... restent intégralement impayés ;

Considérant que le représentant légal est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 97,103 et 109 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 109, alinéa 1^{er} AO, le représentant est personnellement tenu, ensemble avec le contribuable, si les droits du Trésor ont été lésés ;

qu'en l'espèce le contrôle des réviseurs des contributions a conduit à des rectifications pour les années litigieuses de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

qu'en tout état de cause les bénéfices redressés en majoration se situent de loin au-delà des montants significatifs visés par le § 396, alinéa 5 AO, sauf que les seules autorités judiciaires sont compétentes dans ce cas ;

Considérant qu'il échet de rappeler que le réclamant a pendant toutes les années litigieuses agi devant l'administration des contributions comme le seul représentant légal de la firme ;

qu'il a, en tant qu'administrateur et gérant unique, non seulement activement contribué à réduire les recettes effectives par une structure d'évasion, pour ne déclarer que des fractions des bénéfices véritablement réalisés, mais le réclamant était en outre le seul fondé de pouvoir capable d'avaliser les moyens de contourner le fisc ;

Considérant que le jugement du Tribunal administratif du 19 février 2009, n° 23487 du rôle, a déclaré non justifié le recours de la société ... contre les majorations de bénéfices et les impôts en découlant ;

qu'il en résulte qu'il y a lieu d'admettre que le réclamant, en sa qualité de seul et unique administrateur- gérant, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société en ne déclarant que des fractions des bénéfices véritablement réalisés, ce qui apporte à suffisance la preuve du comportement à caractère fautif du réclamant en tant que seul et unique administrateur - gérant de la société déboutée (cf. : Tribunal administratif du 12 novembre 2008, n° 24087 et 24088 du rôle) ;

Considérant qu'en vertu des dispositions du § 112 AO le réclamant est immédiatement tenu comme codébiteur solidaire, tant en sa qualité d'administrateur gérant que par ses fonctions permanentes de représentant légal ; (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 7 juillet 2009, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 22 avril 2009.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale par le représentant du contribuable ... en tant que sujet d'un bulletin d'appel en garantie.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... relève que si certes tant l'administration fiscale que le tribunal administratif dans son jugement précité du 19 février 2009, n° 23487 du rôle, ont retenu que les créances fiscales de la société ... avaient été réduites par le biais de distributions occultes de bénéfices, ces distributions occultes n'auraient cependant pas été clairement prouvées. Il estime en effet que le tribunal administratif aurait retenu qu'à défaut d'explications permettant d'écarter l'apparente contradiction entre le récit présenté par la demanderesse et les faits constatés par le réviseur, l'origine des fonds versés à la société SSS et continués sous forme de prêts à la société ... reste indéterminable, de sorte que l'appauvrissement de la société ... n'aurait pas été clairement établi, mais seulement présumé.

Par ailleurs, il relève encore que le tribunal administratif dans son jugement précité du 19 février 2009 aurait retenu que les prêts dont la société ... déclare avoir bénéficié de la part de la société SSS n'ont jamais été remboursés, malgré les dates d'échéance respectivement convenues, que leur remboursement n'a jamais été réclamé et que les intérêts cumulés ont été gracieusement déchargés en 2004, de sorte qu'il estime qu'il serait difficile de conclure que la société SSS, associé unique de la société ... aurait bénéficié d'un quelconque enrichissement dans l'opération qui aurait consisté à dévier des versements destinés à la société ... vers la société SSS.

Or, la charge de la preuve concernant une distribution cachée de bénéfices reposerait sur le bureau d'imposition. A cet égard, le demandeur estime qu'il résulterait du jugement discuté que l'existence d'une distribution occulte de bénéfices de la société ... envers la société SSS ne serait pas explicitement avérée, le demandeur affirmant que le tribunal administratif aurait suivi « *la jurisprudence selon laquelle il suffit pour le bureau d'imposition de démontrer que les circonstances rendent probables la distribution cachée* » ; dans ce cas, il y aurait un renversement de la charge de la preuve, l'entreprise devant alors justifier que la perte subie ou le manque à gagner est économiquement justifié.

Aussi, Monsieur ... estime que le tribunal administratif, dans son jugement du 19 février 2009 n'aurait pas considéré la distribution cachée de bénéfices comme avérée, mais se serait contenté de présumer son existence.

Il en conclut que si le renversement de la charge de la preuve serait admis en jurisprudence dans le cadre de la distribution cachée de bénéfices, rien ne permettrait d'affirmer que cela aurait été étendu à son dirigeant. En effet, la jurisprudence ne retiendrait la responsabilité du dirigeant que dans l'hypothèse où une inexécution fautive de ses

obligations envers le fisc aurait été explicitement constatée, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Monsieur ... relève par ailleurs que la société ... serait toujours en activité et ne serait soumise à aucune procédure de faillite, de sorte qu'il ne saurait lui être reproché d'avoir cessé ses paiements et d'avoir son crédit ébranlé.

Aussi, la société ... en sa qualité de redevable principal non failli, devrait opportunément être poursuivie en priorité par le bureau d'imposition pour le paiement des impôts dus, la solidarité du représentant légal ne se justifiant que dans le cas où le risque de non paiement par le débiteur principal est avéré, ce qui ne serait pas établi en l'espèce.

Il souligne encore ne pas être associé de la société ... et qu'ainsi, en sa qualité de gérant unique, il n'aurait retiré aucun bénéfice personnel d'une réduction des créances fiscales. Il estime encore qu'il ne serait pas établi qu'il serait un actionnaire de la société SSS, de sorte qu'il serait mis en cause alors pourtant que ce serait cette société qui aurait été mise en cause comme associée en ce qui concerne la distribution cachée de bénéfices et non pas lui-même à titre personnel.

Enfin, il soutient ne pas avoir fait preuve d'un comportement fautif au sens des dispositions de la loi générale des impôts.

Aussi, au regard de tout ce qui précède, il conclut à ce que l'administration fiscale, en émettant le bulletin à son adresse en sa qualité de représentant de la société au titre de redevable solidaire, et ce sur la base d'une faute présumée, n'aurait pas procédé, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, selon les considérations d'équité et d'opportunité prônées par la jurisprudence administrative et partant ne se serait pas livrée à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision.

En vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, *« die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen ».*

Il s'ensuit que le gérant en titre d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il n'est en l'espèce pas contesté que Monsieur ... est gérant unique de la société

Il n'en demeure cependant pas moins que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions

plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose dans son alinéa (1) que :
« *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant unique de la société ..., disposant du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 14 octobre 1997, le bureau d'imposition ayant retenu plus particulièrement à charge de Monsieur ... que celui-ci, en sa qualité de personne en charge de la gestion journalière de ... aurait négligé l'accomplissement des obligations fiscales incombant à ... vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, la société ... ayant en effet procédé à des distributions cachées de bénéfices au profit de son associé, la société SSS, de sorte que Monsieur ... aurait par ce moyen réduit de façon indue le patrimoine de ... en la privant des fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale.

Il résulte encore du bulletin d'appel en garantie que le bureau d'imposition a estimé que cette façon de procéder et le défaut de paiement des montants dus à titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux, de l'impôt sur la fortune par les fonds administrés constitueraient manifestement dans le chef du représentant légal de ... une faute grave engageant ainsi sa responsabilité personnelle à l'égard de l'administration des Contributions directes, qui aurait de surcroît comme conséquence la non-perception par l'administration des Contributions directes d'un montant de 753.481,60 €.

Comme relevé ci-avant, le demandeur fait plaider en substance que le tribunal administratif, dans son jugement du 19 février 2009 n'aurait pas considéré la distribution cachée de bénéfices comme avérée, mais se serait contenté de présumer son existence, de sorte que la responsabilité du dirigeant de ... ne saurait être retenue sur base de faits dont l'existence n'aurait pas été prouvée, mais seulement présumée.

Le tribunal constate cependant que contrairement aux affirmations du demandeur, les juges administratifs, dans le cadre du recours enrôlé sous le n° 23487 ayant abouti au jugement du 19 février 2009, ne se sont pas contentés de présumer l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, mais en ont constaté l'existence en des termes explicites : *« En l'espèce, la demanderesse [...] conteste qu'il y ait eu distribution cachée de bénéfices, étant donné que les conditions légales prévues par la disposition précitée ne seraient pas remplies. Le tribunal se rallie à la conclusion du directeur, sur base des éléments ci-avant relevés, en retenant que les prétendus contrats de prêt conclus entre SSS et la demanderesse constituent des opérations de simulation ayant pour but d'occulter les recettes réelles de la demanderesse et pour occulter le fait que le bénéficiaire économique réel des fonds allégués provenir de Hong Kong en transitant par SSS était la demanderesse elle-même. C'est ainsi que sur base des éléments retenus il y a lieu de constater que les sommes perçues par la demanderesse sous forme de prétendus contrats de prêt constituaient en réalité des recettes que la demanderesse ne souhaitait pas comptabiliser en tant que telles dans ses livres comptables mais qu'elle a fait verser à SSS pour constituer ainsi la base desdits contrats de prêt. Il s'agissait partant bien d'une opération consistant à remettre à son associée unique, SSS, une majeure partie de ses recettes qu'elle ne voulait pas faire apparaître en tant que telles dans ses livres comptables. SSS a partant bénéficié d'un avantage en sa qualité d'associé dont elle n'aurait pas profité si elle n'avait pas eu cette qualité. Il s'ensuit que les conditions légales prévues par l'article 164 (3) LIR sont remplies en l'espèce et qu'il y a lieu d'imposer lesdites recettes au titre des revenus imposables dans le chef de la demanderesse ».*

Force est encore de constater que le tribunal, au travers de ce jugement du 19 février 2009, n'a pas émis une présomption, mais, outre de retenir par voie de décision judiciaire ce qui précède, a encore confirmé la décision directoriale lui déférée, qui concluait quant à elle déjà à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices.

Il convient enfin de constater que le jugement du 19 février 2009, n° 23487 du rôle, n'a pas fait l'objet d'un appel. S'il est vrai que ledit jugement ne revêt dès lors pas l'autorité de chose jugée au sens de l'article 1351 du Code civil par rapport au présent

recours, l'autorité de chose jugée n'ayant lieu, aux termes de l'article 1351 du Code civil, qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement, étant entendu qu'il faut que la chose demandée soit la même, que la demande soit fondée sur la même cause, que la demande soit entre les mêmes parties et formée par elles et contre elles en la même qualité, alors qu'en l'espèce les deux recours portent sur des décisions formellement distinctes et entre des protagonistes juridiquement différents - encore que la société ..., demanderesse dans le cadre du rôle n° 23487 y ait été représentée par Monsieur ..., demandeur dans le rôle sous rubrique - il n'en demeure cependant pas moins que la décision directoriale à l'origine du recours ayant abouti au jugement du 19 février 2009 - décision ayant conclu à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices - est devenue définitive et bénéficie dès lors de l'intangibilité, ou du moins de l'incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs¹.

Il s'ensuit que la décision directoriale en question s'impose au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices échappe actuellement au tribunal, ladite question ayant été définitivement confirmée par le jugement du 19 février 2009, jugement qu'il convient de surcroît, à défaut d'appel, de considérer comme ayant été accepté par ..., représentée par Monsieur

Par ailleurs, si le demandeur argue de l'absence de faute prouvée dans son chef, le jugement du 19 février 2009 - outre de retenir en guise de conclusion l'existence d'une distribution occulte de bénéfices - relève un certain nombre d'irrégularités dans le chef d'... telles que notamment l'omission de déclarer au cours des années d'imposition 1997 et 1998 des recettes qui ont par la suite été considérées comme constituant des distributions cachées de bénéfices (p.15, dernier alinéa du jugement), la soumission de déclarations initiales incomplètes et fausses (p.16, premier alinéa), le refus de ... d'établir l'identité du ou des bénéficiaires économiques de son associé unique (p.25 du jugement) qualifiée par le tribunal d' « *intention délibérée de ne pas vouloir dévoiler le bénéficiaire économique de SSS* » (p.25, dernier alinéa), l'absence d'explications de la part de ... quant à la justification de cette structure des sociétés et du montage financier auquel il a été procédé et quant à l'origine des sommes versées en espèces sur un compte tenu par un établissement de crédit établi au Luxembourg (p.26), l'in vraisemblance des explications fournies par ... (p.26), le tribunal ayant dans le jugement du 19 février 2009 pris soin de souligner qu'« *il aurait été parfaitement possible pour elle d'apporter les pièces nécessaires notamment celles émises par l'établissement de crédit luxembourgeois permettant de retracer les dates auxquelles ces versements ont été effectués auprès dudit établissement bancaire ainsi que d'autres pièces comptables émanant des livres comptables tenus par l'entité qui a procédé auxdits versements* » (p.27) ainsi que la tenue de la comptabilité de ... d'une manière irrégulière qui ne reflétait pas la réalité des opérations effectuées (p.28).

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de ..., qualifié par le tribunal dans son jugement précité du 19 février 2009 d'intentionnel et de délibéré aux fins d'occulter la réalité économique aux yeux de

¹ Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3^e éd., Bruylant, p.704.

l'administration des Contributions directes doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la dissimulation de faits pertinents ou la déclaration de faits inexacts constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* »².

Il convient d'ailleurs de constater que le demandeur n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement, ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'est d'exciper l'absence d'avantage matériel dans son chef, ainsi que le fait qu'il ne serait pas associé de la société ..., moyens qui tombent cependant à faux, la responsabilité du demandeur telle qu'invoquée par l'administration des Contributions directes sur base du paragraphe 109 AO tirant sa justification, conformément audit paragraphe, en la qualité non contestée et non contestable de représentant de la société ... de Monsieur

Il est encore constant en cause que le montant réclamé de 753.481,60 € n'a pas été réglé par le contribuable ... ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux³, le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable⁴.

Le maintien en activité et la solvabilité de ..., tel qu'allégués par le demandeur, ne sont dès lors pas pertinents.

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») - résultant tant de la fixation d'un impôt inférieur à l'impôt légalement dû, engendrée par la dissimulation de la réalité économique des opérations de ..., que du défaut de paiement de l'impôt fixé à l'échéance - il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs du représentant de ..., lequel d'ailleurs reste également en défaut de justifier, sinon d'expliquer, le défaut de paiement des impôts dus par la société

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ... par une structure d'évasion, en ne déclarant délibérément que des fractions des bénéfices véritablement réalisés. En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énervier concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif du comportement du demandeur en tant que gérant unique de

² Voir Tipke-Kruse, Abgabenordnung, 7. Aufl, 1975, § 109, AO, A 4.

³ F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.212.

⁴ Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours principal en réformation ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 avril 2010 par :

Marc Feyereisen, président,

Marc Sünner, premier juge,

Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

Schmit

Feyereisen